

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal

Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 1

---

## ÍNDICE

<b>I. ALCANCE DE ESTA COLABORACIÓN Y CONCLUSIONES.....</b>	<b>2</b>
<b>II. ELEMENTOS DE TÉCNICA CONTABLE .....</b>	<b>3</b>
<b>II.1 La regulación contable en nuestro país .....</b>	<b>3</b>
II.1.1 Las normas contables profesionales en Argentina .....	3
II.1.2 Las normas contables legales .....	4
<b>II.2 Los elementos de los estados financieros .....</b>	<b>5</b>
II.2.1 Definiciones de activo, pasivo, patrimonio neto, ingresos y gastos .....	5
II.2.2 La partida doble .....	7
<b>III. ELEMENTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO .....</b>	<b>9</b>
<b>III.1. La obligación tributaria .....</b>	<b>9</b>
<b>III.2 El sistema tributario argentino.....</b>	<b>9</b>
III.2.1 El Impuesto sobre las rentas .....	10
III.2.1.a Los sujetos y el objeto del impuesto a las ganancias.....	10
III.2.1.b La base imponible del impuesto a las ganancias .....	13
III.2.1.c La técnica de liquidación del impuesto a las ganancias .....	16
III.2.1.d Las causas de justificación de las variaciones cualitativas y cuantitativas del patrimonio .....	16
III.2.2 Los impuestos a los consumos: IVA e Internos .....	19
III.2.3 Los impuestos patrimoniales .....	20
<b>IV. PRESUNCIONES Y FICCIONES .....</b>	<b>20</b>
<b>IV.1. Concepto de presunción.....</b>	<b>20</b>
<b>IV.2. Tipos de presunción .....</b>	<b>21</b>
<b>IV.3. Concepto de ficción .....</b>	<b>21</b>
<b>IV.4 Las presunciones en la ley 11683 para determinar de oficio la materia imponible.....</b>	<b>22</b>
IV.4.1 Principios generales.....	22
IV.4.2 Análisis de algunas presunciones en particular .....	23
IV.4.2.a Simples indicios .....	23
IV.4.2.b Precio de inmuebles .....	24
IV.4.2.c Incrementos patrimoniales no justificados .....	24
IV.4.2.d Diferencia de inventario de mercadería .....	28
IV.4.2.e Remuneraciones no declaradas .....	30
IV.4.2.f Depósitos bancarios.....	31
IV.4.2.g Diferencias de producción a partir de imágenes satelitales.....	32
IV.4.2.h Punto fijo .....	33
<b>IV.5 El uso de presunciones a la luz de los principios constitucionales .....</b>	<b>35</b>
<b>IV.6 Implicancias penal tributarias de las presunciones.....</b>	<b>36</b>

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal

Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 2

---

## I. ALCANCE DE ESTA COLABORACIÓN Y CONCLUSIONES

La ley 11.683<sup>1</sup>, de Procedimiento Tributario, contiene presunciones para la determinación de la materia imponible relativa a impuestos nacionales, que han dado lugar a cuestionamientos en sede administrativa y penal tanto en lo que se refiere a la posibilidad de determinar un impuesto sobre aquella base, como también a la de ser el fundamento de la imputación de un delito, pues los fundamentos relacionados con la existencia del delito de evasión tributaria no pueden desvincularse de los fundamentos referentes al acaecimiento del hecho imponible<sup>2</sup>.

Dada la complejidad y el interés que reviste esta temática, consideramos pertinente acercar a los miembros del Ministerio Público Fiscal un breve análisis de sus aspectos más relevantes, incluyendo la referencia a doctrina especializada y a la jurisprudencia emanada del Tribunal Fiscal de la Nación, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, la Cámara Nacional de Casación Penal y la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Adelantamos nuestra conclusión destacando que uno de los elementos básicos del modelo garantista del derecho penal es el *cognocitivismo procesal*, vinculado con la exigencia de fundamentos de hecho y de derecho en los pronunciamientos judiciales, requisito que se asegura mediante el llamado principio de *estricta jurisdiccionalidad*, que – a su vez- exige la verificabilidad o refutabilidad de las hipótesis acusatorias en virtud de su carácter asertivo y su prueba empírica a partir de procedimientos que permitan tanto la verificación como la refutación<sup>3</sup>.

De este modo, la posibilidad de verificación o refutación de las acusaciones que se efectúen, ya sea en el ámbito infraccional<sup>4</sup> o delictual, implicará necesariamente que, para poder fundar válidamente la aplicación de una sanción por la comisión de una infracción o un delito tributario sobre la base de la utilización de presunciones legales, debe hallarse probado tanto el hecho base como la razonabilidad de la inferencia efectuada a partir de

---

1 Texto ordenado por el decreto 821/98 (B.O. 13/07/1998).

2 GARCIA BERRO, D. y VILLELLA, "Las 'presunciones' de la ley N° 11.683 y el proceso penal por el delito de evasión tributaria", LL, Suplemento Especial, Derecho Económico, Febrero 2004, p. 112

3 L. FERRAJOLI, Luigi, "Derecho y razón. Teoría del garantismo penal." Editorial Trotta, Madrid, 1998, p. 36/37.

4 No existen diferencias ontológicas entre la infracción tributaria y el delito tributario, sino que, por el contrario, existe identidad sustancial entre ambos, y se les aplican, de igual modo, los principios generales del derecho penal, y los principios que la Constitución Nacional determina (Fallos 303:1548 y 271:297). Entre ellos, los principios de culpabilidad y, su derivación, el de personalidad de la pena, por los cuales sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente [Fallos 271:297 y 303:1548 (disidencia del Dr. Gabrielli)].

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal

Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 3

---

aquella: el hecho presumido; y, por supuesto, acreditada la faz subjetiva de la conducta imputada.

Por otro lado, el derecho de defensa que asiste a todo individuo, que se encuentra reconocido por la Constitución Nacional y pactos internacionales, y que también se encuentra presente en el Código Procesal Penal de la Nación, supone la facultad del imputado de probar que no se produjo el hecho inferente de la presunción legal o no es correcta su inferencia: hecho presunto, **aún cuando se trate de presunciones absolutas**.

En definitiva, en el marco de procedimientos que establezcan sanciones de naturaleza penal, se debe exigir como *standard* mínimo que la presunción que determina la existencia de la deuda tributaria se construya como un *enunciado probablemente cierto* no refutado por la prueba incorporada en el proceso.<sup>5</sup>

## II. ELEMENTOS DE TÉCNICA CONTABLE

En este apartado se hará una breve mención a los principios básicos contables que permitan comprender el fundamento de ciertas presunciones contenidas en la ley 11.683.

### II.1 La regulación contable en nuestro país

Los Estados Contables financieros, llamados también de publicación requieren para su elaboración normas contables, las que pueden ser clasificadas, atendiendo a su alcance en : a) normas contables profesionales y b) normas contables legales.

#### II.1.1 Las normas contables profesionales en Argentina

La Corte Suprema en el fallo “Antonini Modet”<sup>6</sup> expresó que “*Entre las facultades y poderes no delegados de las provincias se encuentra la de reglamentar el ejercicio de las actividades profesionales dentro de sus jurisdicciones, en la medida en que con dicha reglamentación no se alteren sustancialmente los requisitos que al efecto exige la norma nacional, pues ésta es suprema respecto a la norma que dictase la provincia, conforme a lo que dispone la Constitución en su art. 31*”.

---

<sup>5</sup> Y sin perjuicio de la obtención del resto de la prueba necesaria para la verificación de la existencia de las demás circunstancias relevantes para la determinación del hecho infraccional o delictivo.

<sup>6</sup> Antonini Modet, Martiniano E. c/ Buenos Aires, Provincia de (Dirección Provincial del Registro de la Propiedad, Ministerio de Economía de la Provincia) s/ acción declarativa. A. 102. XXV.; 23/12/1997

**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**  
**Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal**

**Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano**

**Abril de 2010**

Página 4

---

En ese marco, en el estado actual del “federalismo contable”<sup>7</sup> es que la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE)<sup>8</sup> nuclea a los 24 Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de la República Argentina. Esta entidad dicta Resoluciones Técnicas, que son propuestas de normas técnicas que llegan a tener vigencia en una jurisdicción cuando el correspondiente Consejo Profesional en Ciencias Económicas las incorpora. En otros términos, la FACPCE solo puede *recomendar* a los consejos adheridos la incorporación de una Resolución Técnica.

En los sitios web de cada Consejo puede consultarse la normativa respectiva<sup>9</sup>.

### **II.1.2 Las normas contables legales**

Son las dictadas por el gobierno Nacional o los gobiernos provinciales, a través de leyes, decretos y resoluciones de los organismos de control.

Ejemplo de estas normas son las contenidas en la Ley de Sociedades Comerciales 19550, las Comunicaciones del Banco Central, las resoluciones de la Inspección General de Justicia y las resoluciones de la Comisión Nacional de Valores para los entes que cotizan en bolsa acciones y obligaciones negociables.

Recientemente, a través de la Resolución 562/2009 de la Comisión Nacional de Valores (B.O. 08/01/2010), Argentina adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera [International Financial Reporting Standards (IFRS)], que representan un lenguaje contable único y global, lo que permitirá que “*la información financiera elaborada de acuerdo a NIIF sea comparable, confiable, objetiva y relevante a nivel internacional...*”<sup>10</sup>.

Las NIIFs son de aplicación obligatoria únicamente para sociedades que hagan oferta pública –de acciones y obligaciones negociables–, para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2012, quedando excluidas las PyMES que hagan oferta pública<sup>11</sup>.

---

7 Expresión usada por MILETI, Mabel, BERRI, Ana María, GASTALDI, Jorgelina, ILUNDAIN, Lydia, JUDAIS, Alberto, MARCOLINI, Silvina, VERON, Carmen, “Evolución histórica de la contabilidad y su relación con la investigación y regulación contable en Estados Unidos, Sur de Europa y Argentina”, Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad, Sextas Jornadas “Investigaciones en la Facultad” de Ciencias Económicas y Estadística, Rosario, noviembre de 2001. Disponible en [www.fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/.../miletievoloc01.pdf](http://www.fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/.../miletievoloc01.pdf)

8 [www.facpce.org.ar](http://www.facpce.org.ar)

9 Véase como ejemplo, la página de normativa contable vigente del sitio del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en [http://www.consejo.org.ar/elconsejo/res\\_tecnica.htm](http://www.consejo.org.ar/elconsejo/res_tecnica.htm)

10 Considerandos de la Resolución 562/2009 CNV

11 Resolución 562/2009 CNV, ART. 2, excluye a las emisoras que califiquen como pequeñas y medianas empresas, según lo dispuesto por la SUBSECRETARIA DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA Y DESARROLLO REGIONAL (SEPYME) o de acuerdo a la definición amplia de PYMES establecida por el Artículo 36 del Capítulo VI - Oferta Pública Primaria de las NORMAS (N.T. 2001 y modif.), que coticen sus acciones y/u obligaciones negociables bajo el régimen simplificado normado en los Artículos 23 a 39 del citado Capítulo VI de las NORMAS (N.T. 2001).

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal

Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 5

---

Cabe destacar que la preparación de los estados financieros conforme las NIIFs requerirá, por parte de las empresas, la incorporación de nuevos sistemas y procedimientos.

## II.2 Los elementos de los estados financieros

Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías, de acuerdo con sus características económicas. Estas categorías son los elementos de los estados financieros.

Los elementos directamente relacionados con la **medición de la situación financiera** en el balance son los activos, pasivos y patrimonio neto, en cambio, los relacionados con **la medición del desempeño** en la cuenta de resultados son los ingresos y gastos. Haciendo una analogía, el balance sería una fotografía a una determinada fecha, mientras que el estado de resultados de un ejercicio sería una película.

En cuanto a las definiciones de los distintos elementos, se encuentran tanto dentro de las normas contables profesionales<sup>12</sup> como dentro de las Normas Internacionales de Información Financiera que fueron adoptadas por la CNV. La diferencia radica en que las normas profesionales recogen la mayoría de los conceptos de las NIIFs, mientras que, para el caso de las sociedades que cotizan en bolsa, constituyen una norma legal, por vía del reenvío que hace la Resolución 562/2009 de la CNV.

### II.2.1 Definiciones de activo, pasivo, patrimonio neto, ingresos y gastos.

**-Activo (según las NIIFs):** recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Cabe destacar que la definición de activo referida es más amplia que lo que sería el derecho de propiedad en sentido jurídico, pues podrían incluirse partidas sobre las cuales no hay ningún control jurídico. Por ejemplo, los conocimientos obtenidos a partir de una actividad de desarrollo pueden cumplir la definición de un activo cuando, al mantener que los conocimientos técnicos secretos, la empresa controla los beneficios que se espera que de ella se derivan.

**- Pasivos (según las NIIFs):** obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

**- Patrimonio neto (según las NIIFs):** es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

---

<sup>12</sup> Resolución F.A.C.P.C.E. N° 16 adoptada por la - Resolución C.D. N° 238/01 CPCECABA con los alcances establecidos por ésta última.

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal  
Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano  
Abril de 2010

Aunque el patrimonio neto se define como parte residual, puede ser sub-clasificado en el balance a efectos de distinguir los fondos aportados por los accionistas, las utilidades retenidas y las reservas específicas procedentes de ganancias-

Para la doctrina, el activo comprende bienes y derechos del ente susceptibles de ser cuantificados (dinero en efectivo, valores, acciones, títulos, depósitos, bienes de cambio, bienes de uso, intangibles) mientras que el pasivo comprende las deudas ciertas o contingentes a la fecha de exposición en el balance general o estado de situación patrimonial (deudas)<sup>13</sup>. Y el patrimonio neto, como la parte del activo que corresponde a los titulares de la empresa. Se compone del capital social y las ganancias reservadas (reservas legales o facultativas, y resultados no asignados)<sup>14</sup>.

Los bienes de cambio son aquellos que el ente posee con intención de comercializar en el curso ordinario del desarrollo de su actividad<sup>15</sup>. La primera entrada de los bienes en cada ejercicio conforma el inventario inicial, al cual se le agregan las adquisiciones del año, es decir, las compras. El inventario final de un ejercicio comercial será el inventario inicial del siguiente<sup>16</sup>.

Cabe destacar que la determinación acerca de si una partida califica como activo, pasivo o patrimonio neto, requiere poner atención a su sustancia y realidad económica subyacente y no simplemente su forma jurídica. Un ejemplo de una cuestión controvertida son los aportes irrevocables a cuenta de futuros aportes de capital, que constituyen aportes de los accionistas por el cual no se ha aumentado aún el capital social, que se incluye en el patrimonio neto, aunque se discute si forma parte del pasivo<sup>17</sup>.

- **Ingresos (según las NIIFs):** incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio neto.

- **Gastos (según las NIIFs):** Decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los

---

13 VIEGAS, J.C., CHAVES, O.A., PAHLEN ACUÑA, R.J.M. y FRONTI DE GARCÍA, L., Ob. Cit., p. 155/156.

14 VIEGAS, J.C., CHAVES, O.A., PAHLEN ACUÑA, R.J.M. y FRONTI DE GARCÍA, L., "Contabilidad: Presente y futuro", Editorial Macchi, Buenos Aires, 1996, p. 529/538.

15 Idem, p. 353.

16 RAIMONDI, C.A. y ATCHABAHIAN, A.: "El Impuesto a las Ganancias", La Ley, Buenos Aires, p. 546/564.

17 Idem, p. 173/174; Jacobo LUTERSTEIN "Aportes irrevocables a cuenta de futuras emisiones de acciones: Aspectos contables, jurídicos y tributarios", en [www.errepar.com.ar](http://www.errepar.com.ar).

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal  
Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 7

---

activos, o bien de por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio neto.

El estado de resultados es aquella exposición contable que permite visualizar las ganancias o pérdidas de la empresa, y sus causas generadoras<sup>18</sup>. Existen distintos tipo de resultados: el ingreso consiste en una variación patrimonial positiva generada por la actividad principal del ente, mientras que el costo supone también una variación patrimonial, pero negativa, en la cual se consume un activo. Los gastos representan un resultado negativo, pero no implican consumo de activos, y las pérdidas son gastos que no representarán ingresos futuros, que pueden originarse en circunstancias azarosas, ajenas a la actividad de la empresa<sup>19</sup>.

## II.2.2 La partida doble

Se trata de un sistema o método de registro de las operaciones más usado en contabilidad.

La ecuación de la partida doble es la siguiente:

$$+\text{Activo} + \text{Pérdidas} = + \text{Pasivo} + \text{Patrimonio Neto} + \text{Ganancias}$$

El sistema de partida doble responde a dos igualdades: una estática y una dinámica. En la primera, el activo debe necesariamente ser igual al pasivo más el patrimonio neto, mientras que en la segunda, el activo más los resultados negativos deben ser iguales al pasivo, más el patrimonio neto y los resultados positivos<sup>20</sup>.

El primer término de la ecuación se denomina “**Debe**” y el segundo, “**Haber**”, que indican cuándo algo se anota del lado del debe y cuándo del lado del haber, al hacer los asientos. El “**Debe**” es un lugar, y no representa ni un crédito ni una deuda.

De esa ecuación se infiere la técnica para hacer los asientos, pero no la naturaleza de los elementos, pues esta tarea implica un análisis de los elementos fácticos para hacer una calificación, lo que por otra parte depende de la norma contable y de su interpretación.

Damos tres ejemplos simples que no requieren mayor interpretación:

---

18 VIEGAS, J.C., CHAVES, O.A., PAHLEN ACUÑA, R.J.M. y FRONTI DE GARCÍA, L. .p. 209.

19 Idem, p. 216/217.

20 TOBAL, E.V. y VADELL, G.A., “Las personas físicas y el incremento patrimonial no justificado en el derecho tributario argentino. De presunción simple a presunción y ficción legal”, en [www.errepar.com.ar](http://www.errepar.com.ar).



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**  
**Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal**

**Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano**

**Abril de 2010**

Página 8

---

a) Se compró un escritorio y se pagó en efectivo \$ 500 (no viola la ley antievasión que manda cancelar con cheque pues la operación no supera los \$ 1000).

El escritorio es un activo que ingresa, o sea, +**A** , se anota en el debe

El pago en efectivo es un activo que disminuye, o sea –**A**, se anota en el haber

El asiento –que debe balancear-, por lo tanto, será el siguiente:

	DEBE	HABER
Muebles y útiles	500	
a Caja		500

a) Se pagaron honorarios por \$ 5000, con cheque Bco. Nación y se retuvieron en concepto de impuesto a las ganancias \$ 200

Los honorarios pagados son una pérdida que se genera en el ejercicio, o sea + Pérdida. La retención efectuada es una deuda a favor del fisco, o sea es un pasivo que se genera, + **Pasivo**. El cheque representa el dinero que saldrá de la cuenta bancaria, o sea, es un activo que disminuye, -**A**. El asiento es:

	DEBE	HABER
Honorarios pagados	5000	
a Banco Nación		4800
a Retenciones a depositar		200

**c) Se depositan las retenciones a favor del fisco.**

Se extingue la deuda, o sea, es –**Pasivo**. El pago en efectivo es un activo que disminuye, o sea –**A**, se anota en el haber. El asiento, por lo tanto, será el siguiente:

	DEBE	HABER



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal

Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 9

---

Retenciones a depositar	200	
a Caja		200

### III. ELEMENTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

#### III.1. La obligación tributaria

Como ya se expusiera en el documento “Estrategia de Persecución y Protocolo de Actuación en Delitos Penal Tributario” (Cf. Res. PGN 149/09)<sup>21</sup>, los tributos nacionales son establecidos por leyes que obligan a determinados sujetos a ingresar un determinado importe de dinero al Fisco Nacional en la medida en que se verifique el acaecimiento del denominado “hecho imponible”, que ha sido definido como “*un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta*”<sup>22</sup>.

En aquella ocasión también se señaló que la obligación de pago del tributo nace con la verificación del hecho imponible<sup>23</sup>, y que la medida de la deuda a ingresar se determina a partir de la aplicación de un porcentaje o alícuota sobre la base de medición de aquella obligación, o “base imponible”<sup>24</sup>.

Se ha señalado<sup>25</sup> que la relación entre los elementos esenciales de la obligación tributaria es de carácter secuencial, y también la relación de los mismos con el alcance del principio constitucional de legalidad y con el concepto de determinación de oficio.

A fin de brindar herramientas de comprensión de las presunciones que aquí se analizarán, es preciso efectuar una breve mención de los impuestos implicados.

#### III.2 El sistema tributario argentino

---

21 Disponible en <http://www.mpf.gov.ar/resoluciones/PGN/2009/PGN-0149-2009-001.pdf>

22 SAINZ DE BUJANDA, F. citado por J.J. FERREIRO LAPATZA, en AMATUCCI A.(Coordinador) “Tratado de derecho tributario”, Editorial Temis, Bogota, 2001, tomo segundo, página 51. Cf. también JARACH, D., “Finanzas públicas y derecho tributario”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004, p. 381/383 y VILLEGAS, H.B. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Astrea, Buenos Aires, 2002, p. 348/363.

23 Sobre las características de este tipo de obligación, J.C. BOCCHIARDO, “Derecho tributario sustantivo o material”, en H.A. GARCÍA BELSUNCE (Coordinador) “Tratado de Tributación”, Astrea, Buenos Aires, 2003, Tomo 1, Volumen 2, p. 127/139 y C.M. GIULIANI FONROUGE, “Derecho Financiero”, Lexisnexis, Buenos Aires, 2003, volumen I, p. 425/440.

24 En este caso, se tratará de una deuda ad valorem, mientras que será específica si la magnitud es expresada en otra medida distinta del dinero, tal como peso o volumen.

25 TELIAS, Sara Diana, “La dogmática del hecho imponible: apuntes sobre sus aplicaciones prácticas en la definición de conceptos y para el planeamiento tributario”, Revista Impuestos, La Ley, 2008.

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal  
Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 10

---

Según la Constitución Nacional existe un reparto de potestades tributarias entre la Nación y las provincias, alguna de las cuales son concurrentes y otras excluyentes a favor del gobierno federal.

Respecto de los tributos nacionales, Argentina no tiene un "código de impuestos" como sí existe, por ejemplo, en los EEUU. Los diferentes impuestos se rigen por leyes distintas, las que frecuentemente son objeto de modificaciones. A nivel nacional, los impuestos se clasifican en 4 grandes grupos: **impuestos sobre la renta** (impuesto a las ganancias), **sobre el consumo** (impuesto al valor agregado e impuestos internos, entre otros), **sobre el patrimonio** (impuesto sobre bienes personales e impuesto a la ganancia mínima presunta) y **sobre las transacciones** (impuesto sobre los débitos y créditos bancarios).

Cada ley de impuesto establece cuál será el destino de la recaudación: si se coparticipará con las provincias, o si en cambio, tendrá un destino específico, esto es, no integrará la masa coparticipable.

A continuación se hará una breve descripción de los impuestos de los tres primeros grupos.

### III.2.1 El Impuesto sobre las rentas

#### III.2.1.a Los sujetos y el objeto del impuesto a las ganancias

“Si bien el primer artículo de la ley del Impuesto a las Ganancias <sup>26</sup>, comienza diciendo: “*Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley*”, esto resulta modificado luego de un análisis sistemático de la ley, del que surge que el objeto del Impuesto a las Ganancias resulta ser en realidad, la sumatoria de una serie de combinaciones según sea el sujeto del que se trate, y que conforman el “universo de casos” (conforme la terminología utilizada por Alchourrón y Bulygin)”<sup>27</sup>.

Así, en el caso de sujetos residentes, las rentas alcanzadas son las de fuente argentina y las de fuente extranjera. En cambio, los no residentes o beneficiarios del exterior sólo tributan por las rentas de fuente argentina<sup>28</sup>.

---

<sup>26</sup> Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97).

<sup>27</sup> TELIAS, Sara Diana ; HADDAD DE MORBELLI, Irene y LAURENS, Daniel: “Capítulo referido al Objeto del impuesto a las ganancias, del libro “Evolución de la Imposición sobre la Renta en la República Argentina (al cumplirse 75 años de su creación”, obra colectiva dirigida por Enrique Scalone. Ed. Centro de Investigaciones Tributarias de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA, editado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA, 2008

<sup>28</sup> Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 1

**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**  
**Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal**  
**Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano**  
**Abril de 2010**

A su vez, desde el punto de vista de clasificación de las rentas entre ordinarias o susceptibles de habitualidad por un lado, y extraordinarias o ganancias de capital por el otro lado, su gravabilidad también depende del tipo de sujeto <sup>29</sup>.

Las rentas habituales están siempre alcanzadas cualquiera sea el sujeto que las obtenga (pueden no obstante, no tributar si están exentas o son no computables en la base imponible).

Las ganancias de capital o rentas extraordinarias están siempre alcanzadas cuando el sujeto que las obtiene es una empresa –concepto éste que la ley no define- <sup>30</sup>. En cambio, cuando el sujeto que las obtiene es una persona física, hay que analizar si está comprendida dentro de los supuestos taxativamente alcanzados, pues si bien para la ciencia económica son ganancias de capital, la ley del impuesto a las ganancias incluye algunos casos como rentas ordinarias (un ejemplo de ganancia de capital expresamente incluida es la venta de activos intangibles por parte de una persona física aún cuando no realice habitualmente ese tipo de operaciones <sup>31</sup>).

Las rentas de fuente argentina y de fuente extranjera se clasifican a su vez en rentas de la primera, segunda, tercera y cuarta categoría. En general se trata de rentas ordinarias, aunque también se incluyen rentas que para la economía podrían catalogarse como extraordinarias, pero que el legislador las recalificó como ordinarias. La lógica de las categorías está fundada en el tipo de activos que generan las rentas.

A título de ejemplo, y sin pretender agotar todas las particularidades de cada categoría podemos decir que la renta derivada de inmuebles y derechos reales, es de primera categoría; la derivada de activos financieros, intangibles y otros derechos o de renuncia a derechos, de segunda categoría; la derivada de una empresa, de tercera categoría y la derivada del trabajo personal, de cuarta categoría. Cabe hacer una salvedad y es que el

---

29 TELIAS, Sara Diana ; HADDAD DE MORBELLI, Irene y LAURENS, Daniel: "Capítulo referido al Objeto del impuesto a las ganancias, del libro "Evolución de la Imposición sobre la Renta en la República Argentina (al cumplirse 75 años de su creación)", obra colectiva dirigida por Enrique Scalone. Ed. Centro de Investigaciones Tributarias de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA, editado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA, 2008

30 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 2 que establece "- A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación. 2) Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

31 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 45 inc. h) cuyo texto es: "h) Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones".

**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**  
**Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal**  
**Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano**  
**Abril de 2010**

mero hecho de tratarse de un sujeto empresa determina que todas sus rentas sean de tercera categoría, con prescindencia del activo que la generó <sup>32</sup>.

A su vez, la relevancia de la clasificación anterior radica en el hecho de que tienen normas específicas referidas al perfeccionamiento del hecho imponible <sup>33</sup>, a las deducciones y a los modos de compensar los quebrantos entre las distintas categorías <sup>34</sup>.

Las normas referidas al objeto del impuesto a las ganancias no se agotan en la propia ley del impuesto a las ganancias (ley 20628), sino que también se integran con las presunciones legales contenidas de ley 11683, referidas a los incrementos patrimoniales no justificados, lo que deriva –como señala Reig <sup>35</sup> de la necesaria relación que existe entre la renta y el patrimonio.

Dicha relación surge de la ecuación del concepto económico de renta según la cual “Renta neta = Incremento patrimonial + Consumo”.

Al sustituir los términos de la ecuación referida por sus componentes, se observará una cierta correspondencia con la estructura de una declaración jurada del impuesto a las ganancias para personas físicas (lo que se explica en el título siguiente). Así:

$$\text{Renta neta} = \text{Incremento patrimonial} + \text{Consumo}$$

$$\text{Ingresos} - \text{Gastos} = (\text{Patrimonio al cierre} - \text{Patrimonio al inicio}) + \text{Consumo}$$

$$\text{Ingresos} - \text{Gastos} = [(\text{Activo al cierre} - \text{Pasivo al cierre}) - (\text{Activo al inicio} - \text{Pasivo al inicio})] + \text{Consumo}$$

Puede suceder que un incremento de activos pretenda ser justificado con la constitución o aumento de un pasivo (es decir, una deuda), lo que será aceptado por el fisco en la medida en que éste no impugne el pasivo. Remitimos al título IV.2.2 Análisis de las presunciones en particular, de la ley 11683, para la cuestión de la prueba de los mutuos.

La ley 11683 contiene una presunción según la cual un incremento patrimonial no justificado más un 10% en concepto de monto consumido equivale a renta neta en el impuesto a las ganancias (sin embargo, para el impuesto al valor agregado el mismo importe representan ventas brutas gravadas). Cabe destacar que si bien hablar de consumo tiene sentido sólo las personas físicas, pues respecto de empresas, sería más propio hablar de “insumos”, la presunción referida se aplica tanto a personas físicas como a empresas.

---

32 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 49 incs. a y b

33 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), arts. 18 y 133 y cc. del DR

34 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 19 y decreto reglamentario, art. 31

35 REIG, E.J., “Impuesto a las ganancias”, Ediciones Macchi, 8ª edición, pág. 75.

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal  
Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 13

---

Remitimos al punto IV.2.2 para un análisis más detallado, en el que se explica también que existen ingresos y gastos fictos que no generan ni incremento ni disminución patrimonial y que por lo tanto también requieren exponerse en forma diferenciada para conciliar la declaración jurada con la ecuación referida.

### III.2.1.b La base imponible del impuesto a las ganancias

La determinación de la base imponible varía según se trate de sujetos residentes o no residentes.

Los residentes como regla general, determinan la ganancia neta sobre base real, conforme principios comunes para las personas físicas y para las empresas, y deducciones específicas para personas físicas. Cabe destacar que en este contexto, la base real incluye además de los ingresos y gastos respaldados por comprobantes, ciertas rentas presuntas que la ley obliga a incluir y cuya función es la de operar como cláusula antielusión, como también gastos presuntos que la ley permite computar. Un ejemplo de las primeras es la presunción absoluta que obliga a tributar sobre intereses presuntos en operaciones que califiquen como “disposición de fondos a favor de terceros”<sup>36</sup>. Y un ejemplo de gastos presuntos computables es la posibilidad –a opción del contribuyente- de la computar en concepto de gastos de mantenimiento de inmuebles que generan renta de primera categoría, el 5 % sobre la renta bruta del inmueble <sup>37</sup>

Los residentes, además, están obligados a presentar declaraciones juradas. Las excepciones a la regla de la obligatoriedad de presentar declaraciones juradas están contenidas en el art. 1 del DR de la LIG, que establece “*Están exentos<sup>38</sup> de la obligación de presentar declaración jurada -mientras no medie requerimiento de la citada ADMINISTRACION FEDERAL- los contribuyentes que sólo obtengan ganancias: a) provenientes del trabajo personal en relación de dependencia -incisos a), b) y c) del artículo 79 de la ley-, siempre que al pagárseles esas ganancias se hubiese retenido el impuesto correspondiente; b) que hubieren sufrido la retención del impuesto con carácter definitivo*”.

Por otro lado, hay casos de retenciones con carácter de pago único y definitivo tanto para residentes como para no residentes. Así, para ambos, el impuesto de igualación en la distribución de dividendos <sup>39</sup>, pues la sociedad efectúa una retención con carácter de pago

---

36 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 73 y decreto reglamentario, art. 103

37 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), arts. 85 incs. a) y b)

38 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 91

39 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 69 a cont.

**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**  
**Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal**  
**Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano**  
**Abril de 2010**

único y definitivo (no puede computarse como pago a cuenta), lo que implica que tiene la naturaleza de un impuesto real, a diferencia del impuesto global, que es de naturaleza personal.

Para los no residentes, el sistema de determinación siempre es a través de una retención en la fuente con carácter definitivo <sup>40</sup>, por lo que no presentan declaraciones juradas. La base imponible de los no residentes, para la generalidad de los casos, está establecida a través de presunciones absolutas de renta neta <sup>41</sup>, cuya conformidad con los principios constitucionales ha sido admitida por la Corte Suprema.<sup>42</sup> El impuesto tiene carácter real, lo que significa que no se les aplica el principio de la capacidad contributiva <sup>43</sup>.

Cuando la determinación de la ganancia neta se hace por base real, la ley permite deducir o sustraer de la ganancia obtenida (renta bruta) los importes de los gastos necesarios efectuados para obtener la ganancia, o para mantener y conservar la fuente que la origina <sup>44</sup>. Las personas físicas, computan además, otras deducciones tales como el mínimo no imponible, la deducción especial, las cargas de familia y los gastos de sepelio.<sup>45</sup>

Algunos gastos, si bien pueden ser considerados necesarios por el contribuyente, no pueden deducirse, ya sea porque están incluidos en la lista de deducciones no admitidas <sup>46</sup>, o porque tienen limitaciones temporales (ejemplo: porque requieren que el gasto devengado haya sido pagado antes del vencimiento de la declaración jurada <sup>47</sup>), o limitaciones cuantitativas (ejemplo: para los gastos de representación hay un tope del 1,50% de las remuneraciones pagadas al personal en relación de dependencia) <sup>48</sup> o no se hallan respaldados por comprobantes y tampoco se pudo probar por otros medios que la erogación fue necesaria para obtener, mantener o conservar la ganancias gravada, caso en el que se aplica la figura de salidas no documentadas <sup>49</sup>, o porque la erogación fue cancelada con

---

40 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 91

41 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 93

42 "Asoc. de Socios Argentinos de la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición D.G.I. A124. XXXIV, CSJN, 03.04.2001

43 "Asoc. de Socios Argentinos de la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición D.G.I. A124. XXXIV, CSJN, 03.04.2001

44 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 17

45 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 23, explicadas en RAIMONDI y A. ATCHABAHIAN, Ob. Cit., p. 341/356.

46 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 88

47 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 18 último párrafo que requiere que los gastos devengados por empresas locales de capital extranjero que a su vez representen ganancias de fuente argentina para sujetos vinculados o ubicados en paraísos fiscales, sólo pueden deducirse si además de necesarios se pagaron dentro de los plazos previstos para la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio

48 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 87 inc. i)

49 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 37 y cc

**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**  
**Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal**

**Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano**

**Abril de 2010**

Página 15

---

medios de pago no admitidos, conforme lo establece la ley 25345 que limita la transacciones en efectivo. Sobre ésta última, destacamos que la justicia en lo penal económico ha revocado un procesamiento basado en la supuesta evasión por deducción de pagos por incumplimiento de esa ley por considerar que no hubo ardid.<sup>50</sup>

Ejemplos de gastos no deducibles establecidos en la ley:

- Las provisiones globales para contingencias
- Los honorarios a directores y pagos por asistencia técnica pagados a no residentes, cuando exceden los límites establecidos por la reglamentación.
- Los quebrantos derivados de operaciones ilícitas
- La amortización de activos intangibles que carezcan de un plazo de vigencia
- Si bien las pérdidas de capital no son admitidas, por regla general, como deducibles, existen casos en los que se han admitido. Las excepciones más relevantes son: la deducción por malos créditos –cuando cumplen los requisitos legales-<sup>51</sup>, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones<sup>52</sup>, y las pérdidas debidamente comprobadas, a juicio de la DGI, originadas por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes, por empleados de los mismos, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones<sup>53</sup> )

A su vez, para llegar a la ganancia imponible, la ley admite compensar los quebrantos de años anteriores, cuando se trate de sujetos residentes<sup>54</sup>. Además, las personas físicas, para llegar a la renta imponible, detraen las deducciones personales.

A la ganancia imponible –ya sea que se haya calculado sobre base real o presunta-, se le aplica la alícuota que prevé la ley según el sujeto de que se trata<sup>55</sup>, y dicho monto –

---

50 Reg. 447/2007. "Inchauspe, Martín -Contribuyente: Frigosol S.R.L. s/Régimen Penal Tributario", incidente de apelación del procesamiento de Martín Inchauspe. Causa N° 56659.-C.N.Penal Econ., sala A, 2007.08.24. Publicado en: [www.mpf.gov.ar/ufitco/Newsletter\\_3\\_UFITCo.pdf](http://www.mpf.gov.ar/ufitco/Newsletter_3_UFITCo.pdf)

51 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 87 inc. b)

52 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 82 inc. c)

53 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 82 inc. d)

54 A la renta neta se le restan los quebrantos acumulados de ejercicios anteriores, que surgen cuando en el ejercicio hay mayor porcentaje de gastos que de ganancias (artículo 19 de la ley 20.628). Cf. RAIMONDI, C.A. y ATCHABAHIAN, A., Ob. Cit., p. 421/434.

55 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), arts. 69 y 90 y 91.



menos los pagos a cuenta que se hayan realizado-, será el que en definitiva debe ingresarse a las arcas del estado.

### **III.2.1.c La técnica de liquidación del impuesto a las ganancias**

Finalmente, en cuanto a la técnica de liquidación del impuesto, cabe señalar que mientras para las personas físicas es “agregativa”, para las empresas es “desagregativa”,

La diferencia radica en que las empresas parten de una cifra que es el resultado del ejercicio según balance y los ajustes surgen de “desagregar” esa cifra en todos sus componentes <sup>56</sup>, De ese procedimiento, pueden surgir ajustes a efectuar a la utilidad contable para llegar a la utilidad impositiva (Ejemplos: corresponde restar las ganancias contables que impositivamente estén exentas, o bien no sean imputables al período fiscal o bien sean no computables en la base imponible; corresponde sumar a la utilidad contable las rentas presuntas establecidas por la ley; corresponde restar de la ganancia contable las amortizaciones de bienes de uso que impositivamente puedan descontarse en forma acelerada o anticipada; corresponde sumar a la ganancia contable, los gastos que figuran en la contabilidad y cuya deducción la ley no admite).

Para las personas físicas, la técnica es diferente, pues no llevan balance comercial. De allí que la declaración jurada tenga una sección destinada a determinar la ganancia neta del período, la ganancia imponible después de computar las deducciones personales; y otra sección destinada a articular la anterior con la justificación de los incrementos patrimoniales y la determinación del monto consumido, lo que se desarrolla a continuación.

### **III.2.1.d Las causas de justificación de las variaciones cualitativas y cuantitativas del patrimonio**

Como cuestión previa, destacamos que hablar de incrementos patrimoniales equivale a hablar de una variación cuantitativa del mismo. No obstante, puede suceder que el contribuyente sea pasible de un ajuste por incrementos patrimoniales no justificados derivado de una determinación de oficio sobre base presunta. Estos son supuestos en los que la variación del patrimonio no es cuantitativa sino cualitativa, lo que puede suceder, por ejemplo, cuando el aumento de un activo no se justifica en la renta obtenida, sino por haber contraído un pasivo para adquirirlo. Si el fisco impugna el pasivo por considerarlo inexistente, la consecuencia será la aplicación de la figura del incremento patrimonial no justificado, prevista en la ley 11683.

---

<sup>56</sup> Decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias, art. 69 inc. a)

**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**  
**Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal**  
**Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano**  
**Abril de 2010**

En los casos en los que la variación del patrimonio es cuantitativa, las personas físicas deben exponer en la sección de la declaración jurada prevista para las justificaciones patrimoniales las causas que justifiquen los incrementos patrimoniales que no se correspondan con el monto de renta impositiva neta del período.

Dichas causas posibles son:

a) la renta no está alcanzada (por ejemplo, una donación recibida por una persona física);

b) la renta está alcanzada pero beneficiada por una exención. Una exención conceptualmente integra el objeto del impuesto, pero por una decisión de política tributaria, se libera al contribuyente de la obligación de pago. Destacamos que la técnica legislativa en lo que a exenciones generales de la ley del impuesto a las ganancias se refiere puede conducir a error a quien no se adentró en la sistemática de la ley, pues el artículo que contiene la lista de exenciones es el art. 20 de la ley, sin embargo, varias de esas exenciones no son de aplicación para las empresas, para quienes prácticamente no hay exenciones en la ley del impuesto, lo que surge de lo dispuesto por el artículo 97 inc. a) y 98) .

c) la renta está alcanzada, no está exenta, pero impositivamente no se perfeccionó el hecho imponible (por ejemplo, un abogado factura honorarios en un período pero no los cobra, por lo que tiene un crédito. Este crédito es un incremento patrimonial pero justificado pues impositivamente la renta del trabajo personal se imputa (se declara) cuando se percibe).

d) la renta está alcanzada, no está exenta, se perfeccionó el hecho imponible pero no es computable en la base imponible: (por ejemplo, los dividendos distribuidos por sociedades constituidas en el país <sup>57</sup> )

- Los ingresos y gastos presuntos, pues forman parte de la base imponible pero no implican incrementos patrimoniales reales (ejemplo: como ingreso presunto, el valor locativo de los inmuebles de veraneo <sup>58</sup>, y como gastos presuntos, las amortizaciones de los bienes afectados a la generación de rentas gravadas <sup>59</sup>)

- Los gastos no deducibles y disminuciones patrimoniales por motivos de actos de liberalidad (ejemplo, donaciones y entregas a título gratuito <sup>60</sup>). Esta partida no incluye el monto consumido. El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó el criterio del Fisco de que

---

<sup>57</sup> Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), arts. 46 y 64

<sup>58</sup> Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 41 inc. f)

<sup>59</sup> Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 82 inc. f)

<sup>60</sup> Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97), art. 88 inc. d)

**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**  
**Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal**  
**Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano**  
**Abril de 2010**

estos gastos no deben incluirse en el monto consumido, en atención a que pueden ser gastos no documentados, hipótesis en la que podría corresponder aplicar la figura de salidas no documentadas <sup>61</sup>.

- El monto consumido, que se determina por diferencia y que solo comprende a los gastos personales del contribuyente y su familia<sup>62</sup>. Estos gastos no son deducibles pues están comprendidos en el mínimo no imponible<sup>63</sup>.

Cabe destacar que la declaración jurada del impuesto a las ganancias de personas físicas no obliga a incluir comprobaciones del monto consumido mediante un estado de origen y aplicación de fondos (métodos directo e indirecto), pero que resulta utilísima como técnica de auditoría.

Puede verse una explicación detallada de la justificación patrimonial y monto consumido, desde el punto de vista teórico y con ejemplos en los artículos de doctrina de las notas 64, 65 y 46 <sup>66</sup>.

---

61 Priu Norberto, TFN, Sala D, 25/03/08

62 Surge de la Resolución General 2218/2007 de la AFIP, que aprueba el programa aplicativo para la generación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales de las personas físicas, que el monto consumido será calculado en forma automática por el sistema, en función de los datos consignados por el usuario. Este concepto deberá reflejar razonablemente los gastos de sustento y mantenimiento del responsable y/o su grupo familiar primario, así como los relacionados con el esparcimiento propio y de su grupo familiar (se integrará con los gastos personales del contribuyente y personas a su cargo -alimentación, servicio doméstico, indumentaria, cuotas de colegios, etc.; así como, de corresponder: viajes al exterior, expensas y gastos de inmuebles, patentes, seguros y gastos de rodados, etc.-), no debiendo contener otro concepto que no encuadre en dicha definición, el que deberá ser expuesto, en todo caso, en el rubro de la justificación patrimonial que corresponda. A efectos de validar este cálculo, el sistema determinativo exhibirá una pregunta para confirmar el monto consumido que aparece al momento de clickear para generar la declaración jurada, siendo la misma: "El aplicativo ha calculado como monto consumido el valor de \$ xxx.xxx,xx. ¿Este importe refleja razonablemente su consumo para el período que está declarando? La confirmación implica que dicho importe no incluye gastos vinculados a su actividad gravada, ni donaciones u otros conceptos que deberían consignarse en el rubro correspondiente dentro del ítem 'Justificación de las Variaciones Patrimoniales'.". En caso de no reconocer dicho guarismo, el aplicativo no permitirá la generación de la declaración jurada hasta que sea confirmada la cifra que refleja dicho concepto.

63 Ley 20.628 (t.o. por el decreto 649/97, art. 88 inc. a)

64 TELIAS, Sara y HADDAD DE MORBELLI, Irene: "Temas básicos: relación entre la definición económica de renta y una declaración jurada del impuesto a las ganancias de personas físicas", Revista Impuestos N° 3, 2006. Edit. La Ley;

65 TOBAL, E.V. y VADELL, G.A., "Las personas físicas y el incremento patrimonial no justificado en el derecho tributario argentino. De presunción simple a presunción y ficción legal", en [www.errepar.com.ar](http://www.errepar.com.ar).

66 YÓDICE, J.C., "Justificación de variaciones patrimoniales en la liquidación del impuesto a las ganancias", en [www.errepar.com.ar](http://www.errepar.com.ar).

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal  
Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano  
Abril de 2010

### III.2.2 Los impuestos a los consumos: IVA e Internos

El Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) es un impuesto general al consumo, a diferencia de los Impuestos Internos, que son impuestos sobre consumos específicos.

El IVA grava cada una de las etapas de la producción y distribución de bienes y servicios que se desarrollen en el territorio de nuestro país –lo que incluye la importación para consumo-<sup>67</sup>.

Existen diversas técnicas para cuantificar el valor agregado: la denominada “base contra base” y la denominada “impuesto contra impuesto”. Nuestra ley adopta esta última, estableciendo que del débito fiscal –que surge de aplicar la alícuota sobre el precio neto de los hechos imposables-, corresponde restar el crédito fiscal que fue facturado por los proveedores de bienes o servicios, o pagado en la etapa de la importación.

Sobre la naturaleza jurídica del crédito fiscal del IVA la Corte Suprema ha expresado que no reviste el carácter de un verdadero crédito del sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuya satisfacción pueda reclamar en todo supuesto al organismo recaudador, sino que constituye tan sólo uno de los términos de la sustracción prevista por la ley dentro del sistema de liquidación del gravamen, una acreencia sujeta a la condición legal de que se verifiquen operaciones generadoras de un débito contra el que aquél pueda ser imputado, lo que requiere, para su virtualidad, que deba operar en relación necesaria con el elemento restante -constituido por el débito-, ya que sólo de la conjugación de ambos podrá resultar un saldo susceptible, en su caso, de libre disposición<sup>68</sup>.

La ley 24.674<sup>69</sup> establece los denominados **Impuestos Internos** a los tabacos, bebidas alcohólicas, cervezas, bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados, automotores y motores gasoleros, servicios de telefonía celular y satelital, champañas, objetos suntuarios y vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves, que se aplican sobre el expendio de los bienes gravados, entendiéndose por tal la transferencia a cualquier título, su despacho a plaza cuando se trate de la importación para consumo y su posterior transferencia por el importador a cualquier título.

---

<sup>67</sup> Artículos 1 a 3 de la ley 23.349, t.o. en 1997 por el decreto 280/97, B.O. 15/4/1997. Cf. MARCHEVSKY, R.A. “Impuesto al Valor Agregado: Análisis integral”, Errepar, Buenos Aires, 2006, p. 81/196.

<sup>68</sup> “Alcalis de la Patagonia SAIC”, CSJN, 1986, T. 308, P. 673

<sup>69</sup> B.O. 16/08/1996.

### III.2.3 Los impuestos patrimoniales

Entre los impuestos patrimoniales en el orden nacional, están el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y el Impuesto sobre los Bienes Personales. Ambos tributos incluyen la figura del responsable sustituto cuando los bienes pertenecen a sujetos del exterior.

La ley 25.063<sup>70</sup> establece un impuesto en todo el territorio de la nación sobre los activos de los sujetos señalados por el artículo 2, gravamen que se denomina **Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta**.

Aquella ley no aporta una definición de activos, motivo por el cual cierta doctrina y jurisprudencia sostienen que debe recurrirse a la definición que brinda la doctrina contable<sup>71</sup>.

Por su parte, la ley 23.966<sup>72</sup> establece el **Impuesto Sobre los Bienes Personales**, que, como su nombre lo indica, grava determinados bienes de personas físicas domiciliadas en el país y sucesiones indivisas radicadas en él, existentes en el país o en el exterior, al 31 de diciembre de cada año<sup>73</sup>.

## IV. PRESUNCIONES Y FICCIONES

### IV.1. Concepto de presunción

La presunción consiste en un proceso lógico a través del cual se pretende averiguar un hecho desconocido a partir de otro que se conoce por existir entre ambos una relación de dependencia<sup>74</sup>.

Las presunciones suponen la existencia de un hecho cierto al que se denomina hecho inferente, comprobado o fundante, cuya existencia no es puesta en duda; y, a partir de ese hecho probado, se elabora una regla de la experiencia que nos indica cómo es normalmente el orden natural de las cosas. Por último, se concluye en la probabilidad de la

---

70 B.O. 30/12/1998.

71 GEBHARDT, J., "Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta", Errepar, Buenos Aires, 2009, p. 119/123.

72 B.O. 20/08/1991.

73 La ley no brinda una definición del término "bienes", pero cierta doctrina sostiene que la enumeración contenida en los artículos 19 y 20 caracteriza de manera adecuada aquel término. Cf. J.D. LITVAK y J. GEBHARDT, "El Impuesto Sobre los Bienes Personales", Errepar, Buenos Aires, 2003, p. 102.

74 ESEVERRI MARTÍNEZ, E. "Presunciones legales y derecho tributario", Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 17.

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal  
Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano  
Abril de 2010

existencia de otro hecho, denominado inferido, presumido o fundado, sobre el cual no se tiene certeza alguna con respecto a su existencia<sup>75</sup>.

#### IV.2. Tipos de presunción

La doctrina distingue entre presunciones legales y presunciones simples y, a su vez, entre presunciones legales absolutas o *iuris et de iure* y presunciones legales relativas o *iuris tantum*<sup>76</sup>.

Las presunciones legales son aquellas instituidas por el legislador, quien elige el hecho inferente apelando a *su* regla de experiencia, o al fin práctico que busca, y establece también el hecho inferido. Son entonces reglas jurídicas sustanciales previstas para la aplicación del derecho objetivo a ciertos casos concretos<sup>77</sup>.

Las presunciones *iuris tantum*, son normas jurídicas que, debido a ciertos valores que se pretenden resguardar, imponen dar por verdadera una situación que podría ser falsa, pero que al mismo tiempo permiten establecer la verdad mediante la posibilidad de oponer prueba en contrario<sup>78</sup>.

Las presunciones *iuris et de iure*, en cambio, si bien son normas jurídicas que también establecen como verdaderos ciertos hechos, a diferencia de las presunciones *iuris tantum*, no admiten prueba en contrario<sup>79</sup>.

Por último, las presunciones simples, *hominis* o del hombre son “*un conjunto de razonamientos o argumentaciones mediante las cuales, a partir de hechos conocidos, se concluye afirmando otros desconocidos (...) a diferencia de las presunciones iuris tantum y iuris et de iure, en las que el fundamento de la conclusión presumida es una norma jurídica, la clave de este tipo de argumentaciones no es una norma jurídica, sino la existencia de reglas o máximas de la experiencia que, reflejando regularidades empíricas observadas, permiten conectar el hecho conocido con el hecho desconocido (...) son un procedimiento de prueba consistente en inferir, a partir de un hecho probado (indicio) y de una regla de experiencia, la existencia de un hecho desconocido*”<sup>80</sup>.

#### IV.3. Concepto de ficción

---

75 GARCÍA MULLIN, R. “Las presunciones en el derecho tributario”, *Derecho Fiscal*, t. XXXVIII, N° 444, junio de 1985, Buenos Aires, p. 489/490.

76 NAVARRINE, S.C. y ASOREY, R.O. “Presunciones y ficciones en el derecho tributario”, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 2 y 11.

77 DAVIS ECHANDÍA, H. “Teoría General de la Prueba Judicial”, Temis, Bogotá, 2002, Tomo segundo, p. 681/684.

78 GASCÓN ABELLÁN, M. “Los hechos en el derecho. Bases argumentales de la prueba”, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 145.

79 En este sentido M. GASCÓN ABELLÁN ha expresado que “si la conclusión de las presunciones *iuris tantum* no debe ser tomada como un enunciado asertivo verdadero porque no se ha probado, con mayor razón habrá de afirmarse lo mismo para las presunciones *iuris et de iure*, pues, al no admitir estas prueba en contrario, es incluso imposible intentar destruir una situación (la establecida por la presunción) que bien pudiera ser falsa” (Idem, p. 146.).

80 Idem, p. 151.

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal

Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 22

---

Finalmente, la ficción se funda en un hecho con respecto al cual hay conciencia de su inexistencia<sup>81</sup>.

#### IV.4 Las presunciones en la ley 11683 para determinar de oficio la materia imponible.

##### IV.4.1 Principios generales

El principio general en materia de determinación del impuesto está contenido en el art. 11 de la ley 11683, que establece el principio de la autodeterminación, al establecer que *“La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. [...]”*.

La ley de procedimiento fiscal 11.683 establece, en su artículo 16, que en el caso que no se hayan presentado declaraciones juradas o las presentadas resulten impugnadas, el Fisco deberá determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, ya sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia (“base cierta”), o mediante estimación (“base presunta”) si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Es decir que, procede la vía de la determinación presuntiva de la obligación tributaria únicamente cuando el Fisco Nacional no dispone de elementos que acrediten la exacta dimensión de la materia imponible, ya sea frente a la inexistencia de documentación fehaciente, o por que el contribuyente no lleva contabilidad o la lleva de manera deficiente, o por deficiencias de otra índole<sup>82</sup>. Al respecto, la jurisprudencia ha consagrado el carácter supletorio de la determinación de oficio sobre base presunta, en aquellos supuestos<sup>83</sup>, lo que se infiere de la expresión “si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud” de la materia imponible.

---

81 NAVARRINE y ASOREY, Ob. Cit., p. 5.

82 GIULIANI FONROUGE, C.M. “Derecho Financiero”, Depalma, Buenos Aires, 7ª edición, p. 553 y ss.; GARCÍA VIZCAÍNO, C. “Derecho Tributario”, Depalma, Buenos Aires, 2ª edición, T. II, p.61.

83 “Danneman, Adrián Curt, TFN, Sala “A”, 10/6/99; “José E. Sáenz Y CIA S.A., TFN, Sala “B”, 28/8/95; “Oyhamburu, Pedro”, CNACAF, Sala II, 23/4/98, “González Antonio”, T.F.N., Sala “D”, 14/8/89; “Oddone Luis A”, T.F.N. Sala “A”, 7/10/88; Ballestrini Hnos.”, T.F.N. Sala “B”, 3/66; “Cocconi, Gorka”, CNACAF, Sala II, 5/1972; “Dadea Marta”, CNACAF, Sala I, 30/3/84; entre otros.



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal  
Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 23

---

#### IV.4.2 Análisis de algunas presunciones en particular

A continuación se analizarán algunas de estas presunciones, haciendo especial referencia a los pronunciamientos dictados por tribunales especializados en la materia.

##### IV.4.2.a Simple indicios

Por el artículo 18 de la ley 11.683 se establece que:

*“La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc.*

*En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el Administrador Federal con relación a explotaciones de un mismo género”.*

En definitiva, estos indicios constituyen parámetros que permiten al operador construir presunciones simples. Al respecto, la jurisprudencia ha aceptado que ante la falta de documentación del contribuyente se pueda arribar a la medida del hecho imponible a partir de valorar la información aportada por intermediarios del contribuyente o por instituciones bancarias, es decir, a través de este tipo de indicios<sup>84</sup>.

---

84 “Martínez Kressi, Juan Antonio”, Cámara Federal de Mar del Plata, 5/10/05; “Sidertec S.A.”, TFN, Sala “B”, 15/11/96.

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal

Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 24

---

#### **IV.4.2.b Precio de inmuebles**

El artículo 18 de la ley 11.683, en su inciso b) establece una presunción legal relacionada con el precio declarado en la venta de inmuebles, del siguiente modo:

*“Cuando los precios de inmuebles que figuren en las escrituras sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, por las condiciones de pago, por características peculiares del inmueble o por otras circunstancias, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado”*

Se ha sostenido que debe compararse el precio impugnado con el precio de plaza al momento de la venta misma<sup>85</sup>, y que las tasaciones inmobiliarias que se refieren a un edificio individualizado son preferibles a aquellas cuya estimación se basa en valores por metro cuadrado, ya que en la primera prevalecen factores subjetivos tales como la calidad de la construcción, antigüedad, estado de conservación, por sobre los objetivos, consistentes en la zona o capacidad comercial<sup>86</sup>.

#### **IV.4.2.c Incrementos patrimoniales no justificados**

Por el inciso f) del artículo 18 se establece la siguiente presunción:

*f) Los incrementos patrimoniales no justificados, representan:*

*1) En el impuesto a las ganancias:*

*Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.*

*2) En el impuesto al valor agregado:*

*Montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.*

*El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.*

*3) El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan.*

---

<sup>85</sup> “Compañía Argentina de Seguros Latitud Sur SA c/ AFIP DGI”, TFN, Sala “B”, 3/6/05; “GBG Construcciones SRL”, TFN, Sala “A”, 21/12/06.

<sup>86</sup> “Hodari, Abraham Alberto”, TFN, Sala “D”, 22/11/05.

**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**  
**Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal**  
**Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano**  
**Abril de 2010**

El patrimonio es una integridad compuesta por cuentas residuales que sólo puede ser cuantificado a un momento, o instante, por lo que sólo puede existir un patrimonio a las fechas de inicio y de cierre de ejercicio.

Recordando las igualdades estáticas y dinámicas del sistema contable de partida doble expuesto en el presente, en materia de Impuesto a las Ganancias, el patrimonio al inicio del período más las ganancias gravadas, no gravadas y exentas, menos las pérdidas del ejercicio, debe ser igual al patrimonio al cierre del período, más el monto consumido en el ejercicio (y conceptos no deducibles).

La doctrina proporciona el siguiente ejemplo<sup>87</sup>:

Una persona física declara un patrimonio al inicio del ejercicio por \$ 65.000, y al cierre por \$ 90.000, una utilidad de \$ 45.000 y un monto consumido de \$ 20.000. Su justificación patrimonial fue la siguiente:

Concepto	Columna I	Columna II
Patrimonio al inicio		\$ 65.000
Ganancia del ejercicio		\$ 45.000
Consumido	\$ 20.000	
Patrimonio al cierre	\$ 90.000	
Totales	\$ 110.000	\$ 110.000

Si el Fisco Nacional prueba que su patrimonio al cierre ha sido en realidad de \$ 150.000, se produce una desigualdad que puede expresarse del siguiente modo:

Concepto	Columna I	Columna II
Patrimonio al inicio		\$ 65.000
Ganancia del ejercicio		\$ 45.000
Consumido	\$ 20.000	
Patrimonio al cierre	\$ 150.000	
Totales	\$ 170.000	\$ 110.000

No obstante ello, el ajuste procederá en la medida en que no existan en la columna II conceptos que justifiquen probadamente esa diferencia detectada<sup>88</sup>.

Remitimos al título III.2.1.d en el que se explicaron las situaciones que justificarían un incremento patrimonial sobre el cual no se tributó impuesto a las ganancias.

<sup>87</sup> TOBAL y VADELL, Ob. Cit.

<sup>88</sup> YÓDICE, J.C., "Justificación de variaciones patrimoniales en la liquidación del impuesto a las ganancias", en [www.errepar.com.ar](http://www.errepar.com.ar).

**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**  
**Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal**

**Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano**

**Abril de 2010**

Página 26

---

Así, podrán corresponder las consecuencias a las que se hace referencia por el artículo 18 de la ley 11.683, por ejemplo, en el caso que no se logre acreditar: **a)** la veracidad del pasivo supuestamente contraído por el contribuyente, **b)** que los ingresos no se encuentren gravados, **c)** que los bienes no sean de titularidad del contribuyente.

El organismo recaudador generalmente impugna los mutuos por falta de instrumentación adecuada o falta de fecha cierta, sobre la base de lo que prescriben los artículos 2246, 1034 y 1035 del Código Civil.

Con respecto a los fondos provenientes del exterior, cierta jurisprudencia exige que el contribuyente no sólo pruebe el ingreso de los fondos sino también el origen de aquéllos<sup>89</sup>. Otra línea jurisprudencial exige sólo la acreditación del ingreso de los fondos y la identificación de su remitente<sup>90</sup>. En este último grupo se ubica el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaído en la causa “Treas”<sup>91</sup>.

En lo referente al ingreso de fondos desde paraísos fiscales (denominados en las leyes de impuestos países de baja o nula tributación y que son los definidos en el art. 21 del DR de la ley del impuesto a las ganancias), destacamos que en época de la causa “Treas” referida, no existía la presunción de incrementos patrimoniales no justificados contenida en el primer artículo a continuación del 18 de la ley 11683. En la situación actual, el voto del Dr. Boggiano en el fallo citado resulta aleccionador respecto del valor de las presunciones legales –en el caso, referidas a los paraísos fiscales-, al decir: *“La resolución de la Dirección General Impositiva que presume injustificados los ingresos provenientes de un “paraíso fiscal” y exige, para desvirtuar esa presunción, la prueba de que no fueron generados en el país, no constituye una derivación razonada del derecho vigente con aplicación a las circunstancias de la causa, sino que traduce consideraciones de política legislativa en materia económica conducentes a prescindir de las decisiones que, por acción u omisión, adopte el Poder Legislativo. “ ‘Al no existir voluntad legislativa de ejercer el poder tributario para distinguir el tratamiento de los ingresos provenientes de “paraísos fiscales”, tal silencio debe entenderse como omisión jurídicamente decisiva”*

---

89 “Moneta Raúl Juan Pedro”, TFN, Sala “B”, 2/11/07; “Salem, Gabriel”, TFN, Sala “B”, 29/10/03; “Hilu, Salomón” TFN, Sala “B”, 29/10/03; “Ortolani, Mario”, CNACAF, Sala I, 27/12/01; “Gosende, Julio César”, TFN, Sala D, 1/3/01.

90 “Noxi SA”, TFN, Sala “B”, 6/9/02; “Bartolucci, José”, TFN, Sala “A”, 20/12/99.

91 “Treas”, CSJN, 14/9/93. En este precedente se ha sostenido que: “la legislación argentina no establece otras exigencias para justificar los incrementos patrimoniales derivados de aportes de capital provenientes del exterior que la acreditación de su ingreso y la individualización de los aportantes, y que aquélla no requiere que a tales fines se deba probar que los fondos invertidos se hubiesen generado en actividades o capitales provenientes de extraña jurisdicción”. Texto consultado en [www.errepar.com.ar](http://www.errepar.com.ar).

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal

Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 27

---

La razón por la cual se ha exigido la prueba del origen de los fondos radica en que aquélla resulta imperiosa a efectos de demostrar que los capitales no fueron sustraídos del poder fiscal argentino para luego retornar a nuestro país bajo el ropaje de préstamos<sup>92</sup>.

Por otra parte, también se ha sostenido que detectado un canal marginal de operaciones comerciales puede presumirse que el mutuo ha sido utilizado para justificar un incremento patrimonial<sup>93</sup>.

En otro caso, se ha opinado a favor de la procedencia del ajuste impositivo, a pesar de que el contribuyente logró probar el ingreso de los fondos, cuando no logró probar la existencia del préstamo<sup>94</sup>.

Se han tenido en cuenta, a fin de probar la existencia de los **mutuos**, entre otros elementos, la presencia de avales, la certificación consular de misivas y boletas<sup>95</sup>, el pago de intereses, la capacidad financiera del mutuante<sup>96</sup>.

Con respecto a las **donaciones**, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación ha sostenido que aún cuando no se encuentre instrumentada de manera idónea<sup>97</sup>, las supuestas donaciones deben encontrarse apoyadas en comprobaciones fehacientes respecto de su verificación en la oportunidad declarada por el contribuyente<sup>98</sup>.

También el Fisco Nacional ha impugnado **aportes irrevocables a cuenta de futuros aportes de capital** y efectuado ajustes por incremento patrimonial no justificado tras indagar en la capacidad financiera del presunto aportante<sup>99</sup>.

En el caso de **bienes no declarados** la jurisprudencia ha sostenido que para la procedencia del ajuste debe acreditarse la realización de actos de posesión a título de dueño (pago de primas de seguro, pago de impuestos que recaen sobre el bien), o de indicios que acrediten la afectación a la actividad del contribuyente (mantenimiento del bien en poder y en instalaciones del contribuyente)<sup>100</sup>.

En cuanto a los efectos del ajuste por incremento patrimonial no justificado en el Impuesto al Valor Agregado, la jurisprudencia ha sostenido que este no puede operar en forma automática, ya que para inferir que hubo un determinado volumen de ventas omitidas

---

92 "Moneta Raúl Juan Pedro", TFN, Sala "B", 2/11/07.

93 "Incontro S.A.", CNACAF, Sala II, 13/2/07.

94 Dictamen D.A.L. (AFIP-DGI) número 72/97.

95 "Salem, Gabriel Diego", TFN; Sala "B", 29/10/03.

96, "Wingeyer, Hugo Daniel", TFN, Sala "B", 31/3/08.

97 Código Civil, art. 1813 del Código Civil.

98 "Rollandi, Carlos A.", TFN, 26/12/75 y "Abre Juan Manuel", TFN, 20/8/75.

99 "Araya y Toretta", TFN, Sala "C", 28/5/08.

100 "Grías Gut SRL", CNACAF, Sala I, 28/3/03, "Fernández Miguel Ángel", TFN, Sala "B", 18/8/06.

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal  
Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 28

---

deben tenerse en cuenta parámetros como la cantidad de empleados de la contribuyente, el consumo de energía o la materia prima en stock que brinden razonabilidad a las conclusiones a las que se arriba a partir de la presunción<sup>101</sup>.

En sede administrativa el Fisco Nacional basa sus impugnaciones, en general, en la falta de cumplimiento de las formalidades requeridas para la celebración de los contratos de mutuo o de donación. A partir de la lectura de los precedentes del Tribunal Fiscal de la Nación y de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la materia se advierte la admisión y consideración de otros medios de prueba que trascienden los instrumentales, aunque sin dejar de requerir la comprobación de determinados extremos para considerar justificados los incrementos patrimoniales detectados.

#### **IV.2.2.d Diferencia de inventario de mercadería**

Por el inciso c) del artículo 18 de la ley 11.683 se establece la siguiente presunción legal:

*“A los efectos de cada uno de los impuestos que se indican seguidamente, las diferencias físicas de inventarios de mercaderías comprobadas por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, luego de su correspondiente valoración, representan:*

*1. En el impuesto a las ganancias:*

*Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a la diferencia de inventario en concepto de incremento patrimonial, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.*

*2. En el impuesto al valor agregado:*

*Montos de ventas gravadas omitidas, determinados por aplicación, sobre la suma de los conceptos resultantes del punto precedente, del coeficiente que resulte de dividir el monto de ventas gravadas, correspondientes al ejercicio fiscal cerrado inmediato anterior a aquel en que se verifiquen las diferencias de inventarios, declaradas o registradas, ajustadas impositivamente, según corresponda, por el valor de las mercaderías en existencia al final del ejercicio citado precedentemente, declaradas o registradas, ajustadas impositivamente, según corresponda.*

---

101 “Araya y Toreta”, TFN, Sala “C”, 28/5/08; “Sacks Santiago”, TFN, Sala “C”, 27/11/08; “Alsur Bahía S.A”, CNACAF, Sala V, 18/6/08.



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**  
**Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal**  
**Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano**

**Abril de 2010**

Página 29

---

*El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.*

*Igual método se aplicará para los rubros de impuestos internos que correspondan.*

*3. En los impuestos sobre el patrimonio neto y sobre los capitales: bienes del activo computable.*

*Se presume, sin admitir prueba en contrario, que en relación a los impuestos a las ganancias, sobre el patrimonio neto y sobre los capitales, las diferencias de materia imponible, estimadas conforme a los puntos 1 y 3 precedentes, corresponden al último ejercicio fiscal cerrado inmediatamente anterior a aquel en el cual la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hubiera verificado las diferencias de inventario de mercaderías.*

*Tratándose del impuesto al valor agregado, las diferencias de ventas gravadas a que se refiere el apartado 2 serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial anterior prorrateándolas en función de las ventas gravadas que se hubieran declarado o registrado, respecto de cada uno de dichos meses. Igual método se aplicará para los rubros de impuestos internos que correspondan.*

Recordando los conceptos contables e impositivos expuestos podemos sostener que una existencia real actual de mercadería en exceso respecto de la contabilizada por un contribuyente podría significar que la existencia inicial de ese ejercicio ha sido disminuida, es decir, que esta última debió ser mayor a la registrada. Ello implica que la existencia final del ejercicio anterior también debió ser mayor. Así, como se parte del supuesto que el coeficiente de rotación declarado (velocidad de recambio de los bienes) es cierto y constante, aquello (existencia final del ejercicio que debió ser mayor a la declarada) puede significar que hubo una mayor venta en el mismo ejercicio.

Ahora bien, en caso de actividades estacionales en donde no pueda sostenerse que el coeficiente de rotación es cierto y constante, debe considerarse el promedio anual de las existencias mensuales de la mercadería de que se trate.

La jurisprudencia especializada en la materia ha sostenido que la diferencia física de inventarios de mercaderías se circunscribe al inventario de los bienes de cambio y de una diferencia que debe ser comprobada por el organismo, lo que lleva a un recuento detallado y determinado por observación y comprobación con una lista de inventario, contando,



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal  
Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 30

---

midiendo y pesando mercaderías que se encuentran en existencia, es decir, recuento material de los bienes que componen el stock, cuya toma y medición no deberá contener ningún mecanismo de ponderación que implique arribar a un dato incierto<sup>102</sup>.

A su vez, se ha indicado que las diferencias de mercaderías entre las existentes y las declaradas facultan a presumir que el sobrante respectivo fue producto de actividades de ingresos marginales y que aquéllas no fueron objeto de declaración ante la autoridad impositiva<sup>103</sup>.

En otro caso se ha sostenido que las diferencias entre los registros de movimientos y existencias de cereales y la documentación contable no se exhibe como una razonable hipótesis de detección de ventas omitidas cuando se ha acreditado que el contribuyente, además de su operatoria a título propio, operaba como intermediario por cuenta y orden de terceros, almacenando cereal que no era de su propiedad<sup>104</sup>.

Es del caso destacar que pese a la prohibición legal de aplicar el denominado ajuste por inflación, la jurisprudencia ha sostenido que el procedimiento practicado por el organismo recaudador merecía objeciones toda vez que para obtener la base indiciaria que daba sustento a la presunción legal se había insertado otra presunción basada en el coeficiente de utilidad bruta, el que se había considerado inalterable y apto para aplicarlo en períodos parciales posteriores, sin atender a las notorias alteraciones provocadas por la inflación en el signo monetario<sup>105</sup>.

#### **IV.4.2.e Remuneraciones no declaradas**

*h) El importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, representan:*

*1) En el impuesto a las ganancias:*

*Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las remuneraciones no declaradas en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.*

*2) En el impuesto al valor agregado:*

*Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.*

---

102 "Nueva Subgra SA", TFN, Sala B, 26/5/2003.

103 "Velázquez, Sara Beatriz", TOPE N° 2, 25/10/1999.

104 "Trimag SA", TFN, Sala B, 20/6/2006.

105 "Manufacturas Centauro SRL", TFN, Sala C, 18/2/1999.

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal

Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 31

---

*El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.*

*3) El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan.*

*Las diferencias de ventas a que se refieren los puntos 2 y 3 de este inciso y de los incisos f) y g) precedentes, serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial en el que se constataren tales diferencias, prorrateándolas en función de las ventas gravadas y exentas que se hubieran declarado o registrado.*

En un caso en el cual se discutía la procedencia de un ajuste cuando esta presunción no estaba incorporada en el texto legal sino que era aplicada por el organismo recaudador como un simple indicio, se sostuvo que aquél era razonable para determinar el impuesto a las ganancias, desde que a partir de un dato cierto como era la existencia de empleados no declarados se estimaron sueldos marginales presumiendo que los mismos fueron pagados con rentas provenientes de la actividad empresarial, ya que *“las bases remunerativas sujetas a cotizaciones a los sistemas de seguridad social constituyen un indicio que componen un ítem específico de los gastos generales de los negocios y que permite presumir, en caso de discordancia entre lo constatado y lo declarado, la existencia de ventas omitidas”*<sup>106</sup>.

En otro caso, la jurisprudencia sostuvo que la circunstancia de que el contribuyente no impugnara la deuda previsional calculada por el Fisco no transformaba aquellos hechos en ciertos de manera que pudieran servir al ente fiscal para determinar las obligaciones impositivas, máxime cuando las supuestas declaraciones de los trabajadores encuestados por los funcionarios de la administración no fueron corroboradas ante el Tribunal, ya que aquéllos negaron haber percibido salarios superiores a los oportunamente registrados<sup>107</sup>.

#### **IV.4.2.f Depósitos bancarios**

A partir de la sanción de la ley 25.795<sup>108</sup>, se incorporó al texto de la ley 11.683 una presunción legal que relaciona los depósitos bancarios del contribuyente con su ganancia neta o con ventas no declaradas, según el gravamen de que se trate. Esta presunción antes era utilizada por el organismo recaudador como un indicio o presunción simple.

---

<sup>106</sup> “Corte de Ascuá, Marta A.”, TFN, Sala B, 02/06/2003. En igual sentido, “Juan Walicki S.R.L.”, TFN, Sala A, 01/10/2002.

<sup>107</sup> “Eca SA”, TFN, Sala A, 19/08/2003.

<sup>108</sup> B.O. 17/11/2003.

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal  
Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 32

---

Actualmente, el texto de la citada norma se encuentra redactado del siguiente modo:

“g) *Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del período, representan:*

1) *En el impuesto a las ganancias:*

*Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de depósitos en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.*

2) *En el impuesto al valor agregado:*

*Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.*

*El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.*

3) *El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan.*

Con respecto a esta presunción, se ha sostenido que los conceptos que se deben considerar a efectos de efectuar la depuración de las acreditaciones en cuenta corriente bancaria son, en general, la detracción de todos aquéllos de los que resulte en forma indubitable que representan ingresos imponibles, tales como el canje de valores, las transferencias entre cuentas corrientes bancarias del mismo contribuyente, imputaciones erróneas del banco o ingresos de otras fuentes<sup>109</sup>.

En este sentido, también se ha sostenido que partiendo de una cuenta en cotitularidad, no puede asignarse, sin más, la totalidad de los depósitos a uno de los titulares de aquella<sup>110</sup>.

En ciertos casos la jurisprudencia ha entendido que corresponde aplicar esta presunción aún sin la depuración cuando el contribuyente no posea registros contables<sup>111</sup>.

#### **IV.4.2.g Diferencias de producción a partir de imágenes satelitales**

*c') Las diferencias entre la producción considerada por el contribuyente a los fines tributarios teniendo en cuenta las existencias iniciales y finales y*

---

109 “Oberholzer, Jorge E.”, TFN, Sala A, 24/08/2002; “Dopazo, José Alberto”, TFN, Sala A, 27/3/2001; “Ramirez, Claudio D”, TFN, Sala A, 19/5/2004.

110 “Am, Antonio Elías”, TFN, Sala C, 21/9/2004.

111 “Bur, Delia Matilde”, TFN, 31/5/94.

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal  
Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano

Abril de 2010

Página 33

---

*la información obtenida por relevamiento efectuado por imagen satelital, previamente valuadas en función de precios oficiales determinados para exportación o en función de precios de mercado en los que el contribuyente acostumbra a operar, representan:*

*1) En el impuesto a las ganancias:*

*Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de producción en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.*

*2) En el impuesto al valor agregado:*

*Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.*

*El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.*

*3) En los impuestos sobre los bienes personales y ganancia mínima presunta:*

*Bienes del activo computable.*

*Se presume, sin admitir prueba en contrario, que las diferencias de materia imponible estimadas, corresponden al ejercicio fiscal en el cual la Administración Tributaria hubiera verificado las diferencias de producción.*

*Las diferencias de ventas a que se refieren el punto 2, serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial, prorateándolas en función de las ventas gravadas y exentas que se hubieran declarado o registrado, respecto de cada uno de dichos meses.*

Respecto de esta presunción, la doctrina ha sostenido que no se parte de un hecho conocido, pues consideran que la imagen satelital implica de por sí una presunción<sup>112</sup>.

#### **IV.4.2.h Punto fijo**

*d) El resultado de promediar el total de ventas, de prestaciones de servicios o de cualquier otra operación controlada por la*

---

112 LITVAK, J.D. y LASPINA, E.A., "Las nuevas presunciones de la ley 11.683 a la luz de la jurisprudencia" en [www.errepar.com.ar](http://www.errepar.com.ar).

**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**  
**Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal**

**Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano**

**Abril de 2010**

Página 34

---

*ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en no menos de DIEZ (10) días continuos o alternados fraccionados en dos períodos de CINCO (5) días cada uno, con un intervalo entre ellos que no podrá ser inferior a siete (7) días, de un mismo mes, multiplicado por el total de días hábiles comerciales, representan las ventas, prestaciones de servicios u operaciones presuntas del contribuyente o responsable bajo control, durante ese mes.*

*Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses continuos o alternados de un mismo ejercicio comercial, el promedio de ventas, prestaciones de servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá también aplicarse a los demás meses no controlados del mismo período a condición de que se haya tenido debidamente en cuenta la estacionalidad de la actividad o ramo de que se trate.*

*La diferencia de ventas, prestaciones de servicios u operaciones existentes entre las de ese período y lo declarado o registrado ajustado impositivamente, se considerará:*

- 1. Ganancia neta en el impuesto a las ganancias.*
- 2. Ventas, prestaciones de servicios u operaciones gravadas o exentas en el impuesto al valor agregado, en la misma proporción que tengan las que hubieran sido declaradas o registradas en cada uno de los meses del ejercicio comercial anterior.*

*Igual método se aplicará para los rubros de impuestos internos que correspondan.*

*e) En el caso que se comprueben operaciones marginales durante un período fiscalizado que puede ser inferior a un mes, el porcentaje que resulte de compararlas con las registradas, informadas, declaradas o facturadas conforme a las normas dictadas por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS de ese mismo período, aplicado sobre las ventas de los últimos doce (12) meses, que pueden no coincidir con el ejercicio comercial, determinará, salvo prueba en contrario, diferencias de ventas que se considerarán en la misma forma que se prescribe en los apartados 1 y 2 del último párrafo del inciso d) precedente para los meses involucrados y teniendo en cuenta lo allí*

Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)  
Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal  
Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano  
Abril de 2010

*determinado sobre la estacionalidad de la actividad o ramo de que se trate.*

*Si la fiscalización y la comprobación de operaciones marginales abarcaré un período fiscal, la presunción a que se refiere el párrafo anterior se aplicará, del modo allí previsto, sobre los años no prescriptos.*

La jurisprudencia, en general, ha marcado como requisito insoslayable para su aplicación la consideración de la estacionalidad de la actividad, sosteniendo que la muestra debe ser suficientemente representativa de la actividad, tomando en cuenta que hay determinados períodos de bajo rendimiento del negocio<sup>113</sup>.

#### **IV.5 El uso de presunciones a la luz de los principios constitucionales**

El análisis con respecto a la legitimación de la utilización del mecanismo de determinación de oficio de base presunta gira en torno a la veracidad de las conclusiones que sobre ella se efectúa, lo que debe ser valorado a la luz de los principios de capacidad contributiva y razonabilidad.

La **capacidad contributiva** puede ser definida como la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar las prestaciones patrimoniales coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado. Este principio actúa en tres niveles: como fundamento ético jurídico del deber de tributar, como parámetro para medir la carga fiscal y como límite a la potestad tributaria<sup>114</sup>. La Corte Suprema ha concluido que una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen<sup>115</sup>.

Parte de la doctrina entiende que con la utilización de las presunciones para arribar a la existencia y medida de la obligación tributaria puede afectarse el principio de capacidad contributiva<sup>116</sup>, mientras que otro sector sostiene que por su naturaleza no se plantea ninguna contradicción con tal principio, ya que su finalidad es posibilitar la prueba de determinados hechos de difícil acreditación<sup>117</sup>.

---

113 "ZAFIRO SRL", TFN, Sala D, 27/12/1995; "Verón, Teresa Argelia", CNACAF, Sala II, 13/4/1993; "PEINADOS PINO S.A.", TFN, Sala B, 6/12/1994; Pagliatis, Constantino y Alian, Olga, TFN, Sala C, 18/12/1996.

114 CASAS, J.O. , "Principio Jurídico de la Tributación", en "Tratado de Tributación", Astrea, Tomo I, Volumen 1, Buenos Aires, 2003, p. 314. Puede inferirse implícitamente del contenido de los artículos 4, 14, 16, 17, 28 y 33 de la Constitución Nacional.

115 Fallos 312:2467.

116 GOROSITO, A. M. , "Presunciones y Ficciones en el derecho tributario", www.aef.gov.ar.

117 MARÍN-BARNUEVO FABO, D. , "Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario", Mc Graw Hill, Madrid, 1996, p. 230/231.

**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**  
**Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal**  
**Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano**

**Abril de 2010**

Página 36

---

Por otra parte, la regla de la *razonabilidad* constituye la medida aplicable en cada caso en particular para determinar si el ejercicio del poder de policía afecta los derechos del individuo, penetrando en los dominios de lo inconstitucional<sup>118</sup>.

Desde el derecho tributario se ha expresado que la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que las presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente<sup>119</sup>.

Esta regla también le es aplicable a los simples indicios establecidos por la primer parte del artículo 18 de la ley 11.683, pues requieren su complementación y lógica coordinación con otros elementos probatorios para permitir llegar a un resultado que sea la razonada derivación de ellos, a los fines de una estimación válida de la materia imponible<sup>120</sup>.

Sobre la base de ello, cabe concluir que la fuerza de la determinación sobre base presunta radica en su razonabilidad para presumir la capacidad contributiva, es decir que, cuanto más razonable sea la regla aplicable o su aplicación al caso, más cercana a la certeza será la conclusión a la que se arribe por aquel mecanismo y mayor legitimidad tendrá el método empleado.

#### **IV.6 Implicancias penal tributarias de las presunciones**

En materia de presunciones, la Corte Suprema ha sostenido que estas sirven o son suficientes para fundar una determinación impositiva, pero que estas consecuencias no pueden extenderse al campo del ilícito tributario sin otros elementos de prueba que permitan acreditar la presencia del elemento subjetivo en su ejecución<sup>121</sup>.

Entre los pronunciamientos dictados en sede penal cabe destacar el recaído en la causa “Beraja, Rubén Ezra”, por el cual la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal sostuvo que si bien no podría condenarse por delitos previstos por la ley 24769 sólo mediante presunciones, la existencia de aquéllas resulta, en principio, suficiente para iniciar el sumario criminal tendiente a comprobar si existieron maniobras evasivas de tributos<sup>122</sup>.

---

118 Fallos 142:81; 190:483; 199:473; 217:473; 248:845; 303:1565; 310:943; 312:496; entre muchos otros. La idea que subyace a aquella regla es que por grande que sea la amplitud que pueda reconocerse al poder de policía, con el fin de asegurar el bienestar general de los habitantes, su dominio concluye ante los derechos constitucionales del individuo, conforme a la regla expresa y categórica establecida por el art. 28 de nuestra Carta Magna. Al respecto, Cf. S. V. Linares Quintana, “Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional”, Plus Ultra, Buenos Aires, 1978, p. 223.

119 GÓMEZ, T. y FOLCO, C., “Procedimiento Tributario”, La ley, Buenos Aires, 2003, p. 109.

120 “R.O. Bellizi, Jorge Héctor y otro c/ DGI. CSJN. B. 953. XLIII., 17/3/09

121 Fallos 312:447 y 322:519.

122 Fallo del 21/12/2004. En similar sentido, Cf. causa “Iribarne, Gustavo”, de la misma sala y tribunal, y CNPE, Sala B, “Las Elviras SAAGI”, de fecha 03/02/2006.



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)**  
**Newsletter Edición Especial. Uso de presunciones tributarias en el proceso penal**  
**Autores: Evelina Sarratea - Sara Diana Telias - Pablo Turano**

**Abril de 2010**

Página 37

---

Al respecto, la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico ha sostenido que la prueba estructurada en base a indicios resulta fundamento suficiente para el dictado del procesamiento con respecto a imputados del delito de evasión impositiva, pues la instrucción es sólo una etapa preparatoria del debate, y es este último el que constituye la etapa definitiva ordinaria del proceso penal<sup>123</sup>.

Por otro lado, también se ha sostenido, en oportunidad de confirmar una sentencia condenatoria, que si bien las presunciones no son vinculantes para el juez penal al momento de determinar la existencia de un delito de evasión tributaria, aquéllas pueden ser de utilidad para fundar una imputación penal *“siempre que se trate de verdaderas presunciones, según el concepto y las exigencias del Derecho Procesal, con capacidad para formar la convicción judicial enderezada a la prueba de la verdad histórica conforme con su valoración arreglada al método de la sana crítica racional”*<sup>124</sup>.

---

123 “Seguridad y Custodia SRL”, CNPE, Sala B, 30/05/2005.

124 “Müller, Carlos E.”, CNCP, Sala I, 22/03/2006.